

УДК 338.24.01

## ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ НА ОСНОВЕ КОНТРОЛЛИНГА: ПОЗИТИВНЫЕ И НЕГАТИВНЫЕ АСПЕКТЫ

### EFFICIENCY ASSESSMENT OF MANAGEMENT ON THE BASIS OF CONTROLLING: UPSIDES AND DOWNSIDES

**Сергей Викторович КОВАЛЕВ**

*к.ф.н., старший научный сотрудник*

*Института проблем управления им. В. А. Трапезникова РАН*

*E-mail: ksv.ipu@bk.ru*

**Sergey V. KOVALYOV**

*Candidate of Finance, Senior Research Fellow,*

*RAS Institute of Control Sciences named after V. A. Trapeznikov*

*Аннотация: В статье рассматриваются положительные и отрицательные эффекты применения принципов контроллинга на промышленных предприятиях России. Представлен обзор существующих в России и за рубежом научно-практических школ и их концепций применения контроллинга в управлении промышленными предприятиями. Приводится анализ положительных и отрицательных последствий применения различных концепций и методов контроллинга в управлении промышленным предприятием.*

*Summary. Upsides and downsides of application the controlling principles at industrial enterprises of Russia are described. The overview of existing in Russia and abroad the scientific and practical schools and their controlling concepts in the industrial enterprises management is provided. The analysis of positive and negative effects of using the various concepts and controlling methods in the management of industrial enterprise is conducted.*

**Ключевые слова:** *контроллинг, система управления, концепции контроллинга, управление на основе контроллинга, оценка эффективности управления.*

**Key words:** *controlling, management system, the controlling concepts, management by controlling, control efficiency evaluation.*

**Постановка проблемы.** Термин «контроллинг» все чаще используется среди ученых и практиков в области экономики и управления предприятиями различных отраслей народного хозяйства. Не вдаваясь глубоко в понимание смысла данного термина, его используют как модное слово, следует сказать, что данный термин зародился в США, в 60-70-е годы XX века и перекочевал в Западную Европу, а затем в начале 90-х в Россию и большинство стран Восточной Европы. Слово "контроллинг" произошло от английского to control – контролировать, управлять, в англоязычных источниках термин

«контроллинг» практически не используется (в Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет»).

**Цель статьи.** Основопологающий элемент системы контроллинга на предприятии – управленческий учет. Зачастую само понятие контроллинга ассоциируется с понятием управленческого учета, но это не совсем верно. Основная задача управленческого учета – предоставление достоверной информации для принятия управленческих решений. Функции контроллинга включают в себя управленческий учет и планирование, контроль, коорди-

нацию и выработку рекомендаций для принятия управленческих решений.

Первоначально понятие контроллинга объединяло совокупность задач в сфере учета и финансов, а "контроллер" был главным бухгалтером. Затем оно получило более расширенное толкование и стало включать вопросы финансового контроля и лучшего использования финансовых средств и источников. В настоящее время "контроллинг" можно определить как «систему управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности фирмы, т.е. в экономическом отношении, с некоторой долей условности, как систему управления прибылью предприятия» [5, 6, 7].

В теории и на практике контроллинг понимают очень по-разному. Одни говорят, что контроллинг – это контроль и внутренняя ревизия, другие же считают, что контроллинг сродни аудиту. Специалисты в области Автоматизированных Систем Управления Предприятиями (АСУП) полагают, что контроллинг – это практически то же самое, что и АСУП, но лишь с учетом новых условий хозяйствования [3, 4]. Нередко контроллинг сравнивают с системой программно-целевого планирования. Некоторые специалисты отождествляют контроллинг с бюджетированием [12, 14]. Однако чаще всего, знак равенства ставится между контроллингом и управленческим учетом. Можно привести характерное для специалистов в области учета и анализа высказывание: «То, что в России понимается под управленческим учетом, в Германии называют контроллингом» [11, 12, 13].

**Обоснование полученных научных результатов.** Ни с одним из приведенных выше определений контроллинга нельзя согласиться в полной мере. Не следует отрицать, что в так называемой «системе контроллинга» используются инструменты управленческого учета, программно-целевого планирования, бюджетирования и контроля. Современные системы управления предприятиями и тем более контроллинг не может обойтись без АСУП, так как процессы сбора, обработки, хранения и предоставления информации пользователям целесообразно автоматизировать. Однако не инструментальное наполнение контроллинга отличает его от других концепций и методологий управления. В контроллинге гораздо важнее не то, «что» он использует в качестве методов и инструментов, а «для чего», то есть для каких целей.

1. Существующие в России и за рубежом научно-практические школы контроллинга в управлении.

Основополагающий вклад в исследование проблем интеграции управленческих функций, проектированию системы контроллинга, а также в разработку и описание классических элементов системы внесли ведущие зарубежные ученые в области прикладного менеджмента Р. Манн, Э. Майер, А. Дейл, К. Лиссман, Г. Хомбург, П. Вебер, Д. Хан, А. Дайле и др.

Основателем и идеологом концепции контроллинга, а также известной школы Академии контроллинга, является доктор Альбрехт Дайле. Созданная А. Дайле в 1971 г. Академия контроллинга (г. Гаутинг / Мюнхен, Германия), позволила тысячам практических работников и руководителей, занимающихся вопросами экономики предприятия, принять участие в различных семинарах и тренингах, проводимых А. Дайле и его коллегами, привела к формированию плеяды специалистов, стремящихся внести свой вклад в развитие и распространение методов и инструментов контроллинга.

Выпускниками Академии контроллинга основан в 1974 г. Союз контроллеров – общественная организация, целями которой являются разработка общих принципов и методологии контроллинга, решение проблем организации деятельности соответствующих служб на фирмах, обмен опытом работы и оказание профессиональной поддержки членам Союза контроллеров. Региональные группы этого Союза, работающие не только в Германии, но и в других странах (Австрии, Швейцарии), регулярно проводят мероприятия, направленные на достижение целей этой организации. Союз контроллеров имеет свой печатный орган – журнал «Controller Magazine», на страницах которого специалисты крупных, средних и малых предприятий различных отраслей рассказывают о своих достижениях, разработках и проблемах.

Ежегодно с 1974 г. проводится Конгресс контроллеров, принять участие в котором, кроме членов Союза, могут все желающие. Этот форум можно назвать самым представительным в области контроллинга в настоящее время. На Конгрессе контроллеров рассматриваются вопросы, составляющие основу программы повышения квалификации специалистов и руководителей в Академии контроллинга. Везде основоположником, будь то Академия контроллинга, Союз контроллеров, Конгресс контроллеров, журнал

«Controller Magazine», является доктор А. Дайле [1], признанный научный авторитет, необыкновенно обаятельный человек, он делом жизни избрал внедрение в практику методов и процедур контроллинга как одного из направлений современного менеджмента.

В сентябре 2002 г. Международная группа контроллинга (International Group of Controlling) разработала также стандарт миссии контроллера – внутрифирменного советника, организующего и сопровождающего процесс постановки целей, планирования и управления, и несущего тем самым совместную ответственность за достижение целей. Более конкретно это означает, что:

- Контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя тем самым более высокой эффективности.
- Контроллеры координируют под-цели и под-планы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности.
- Контроллеры выстраивают процесс постановки целей, планирования и управления так, чтобы каждый сотрудник, принимающий решения, ориентировался на цели компании.
- Контроллеры обеспечивают сбор необходимых для этого данных и информации.
- Контроллеры создают и обслуживают контроллинговые системы.

Международная группа контроллинга (International Group of Controlling, [www.igc-controlling.org](http://www.igc-controlling.org)) со штаб-квартирой в г. Санкт-Галлен (Швейцария) объединяет в себе 26 компаний и образовательных учреждений из Германии, Швейцарии, Австрии, Польши, Чехии, Словении, Венгрии, Беларуси и России.

Основными целями Международной группы контроллинга (International Group of Controlling) являются:

- определение требований к профессии и роли контроллера в компании;
- организация форума для обмена мнениями и идеями;
- создание базы для согласования и дальнейшего развития концепций контроллинга, а также для выработки единой терминологии контроллинга;
- налаживание связей с научными кругами и смежными дисциплинами;
- повышение спроса на рынке на образовательные программы по контроллингу и обеспечение их высокого качества;

- определение стандартов качества деятельности членов Группы и сертификация учебных программ;

- разработка основ для последующей сертификации специалистов области контроллинга.

Некоторые современные проблемы контроллинга нашли отражение в работах Г. Ортмана, Т. Скоуна, Х. Штаймана, И. Шрайогга, И. Сьюрца, В. Ньюмана, Г. Пича, Э. Шерма, А. Беккера, Д. Хана, Х. Хунгенберга и др.

Среди отечественных авторов наибольшую известность получили работы Е. А. Ананькиной, С. В. Данилочкина, Н. Г. Данилочкиной, А. М. Карминского, Н. И. Оленева, А. Г. Примака, С. Г. Фалько и др.

Значительным фактором развития концепций (ибо их несколько) стратегического контроллинга стали методы стратегического планирования и управления, которые наиболее полно изложены в трудах И. Ансоффа, Б. Карлоффа, У. Кинга, Д. Клиланда, Т. Коно, Р. Акоффа, Д. Нортон, Р. Каплана, собственно у которых и были заимствованы контроллерами, из российских ученых следует отметить работы С. Н. Абдулиной, В. А. Орнатского, С. А. Тутника.

Большое значение в развитии концепций контроллинга имели работы по теории и практики инновационного менеджмента Й. Шумпетера, Н. Д. Кондратьева, Р. Фостера, Б. Твисса, Б. Санто, Х. Фримена, Г. Менша, П. Н. Завлина, А. Г. Поршнева, Ю. П. Морозова, Ю. В. Шленова, Р. А. Фатхутдинова и др., ставших методологической базой современного контроллинга. Одним из направлений которого стали вопросы оценки инновационного потенциала предприятий, основанные на трудах А. А. Трифиловой, Н. Н. Ахметова, А. А. Заварзина, А. Г. Поршнева, З. П. Румянцевой, Н. А. Соломатина и др.

Понимание сущности контроллинга важно не только для развития теории управления, но и не менее важно для правильной оценки понимания и применения контроллинга на предприятии. Если контроллинг развивать в направлении все большего охвата имеющихся и новых организационно-экономических и управленческих методов и инструментов, то на практике это приведет к подмене понятием контроллинг всех «родственных» функций контроля на предприятии: аудита, внутреннего контроля и т.п. Для теории вопроса также важно понять, является ли контроллинг самостоятельной научной дисциплиной, имеющей свой предмет и метод, либо это «старое вино в новые меха», то есть новая упаковка для давно известных вещей?

Попытаемся рассмотреть причины, которые привели к такому различию в понимании функций и задач контроллинга? Видимо, основная причина заключается в том, что при внедрении так называемого «организационно-методического комплекса контроллинга» на предприятии, осуществляющегося, как правило, поэтапно в течение 2-5 лет<sup>1</sup>, вначале создается система учета затрат по видам, местам возникновения, продуктам и услугам. Затем предприятие приступает к построению системы планирования и бюджетирования, разрабатывает или покупает информационную систему для автоматизации перечисленных выше задач. Далеко не все отечественные предприятия на практике реализуют весь комплекс контроллинга, ограничиваясь, чаще всего, внедрением задач управленческого учета и бюджетирования, что более рационально и целесообразно. При этом, как правило, подразделение, реализующее перечисленные выше задачи, переименовывается в службу (дирекцию) контроллинга.

Если внедрением контроллинга на предприятии будут заниматься специалисты по компьютерам и информационным технологиям, то предприятие получит высокотехнологичную АСУП под вывеской «Служба (дирекция) Контроллинга». Все основные процессы на предприятии будут автоматизированы, отчеты руководителям и специалистам подразделений будут поступать в самом подробном виде. При этом в стремлении к полной автоматизации забываются потребности первых лиц. Им не нужны «тяжеловесные» отчеты, которыми пользуются специалисты соответствующих подразделений. Руководитель нуждается в обобщенной и уплотненной информации с кратким комментарием, чтобы понять общую картину состояния дел на предприятии с точки зрения достижения поставленных стратегических и оперативных целей. Не следует перегружать руководителя ненужной или несущественной информацией, иначе у него не хватит времени на обдумывание и принятие стратегических решений.

2. Обзор концепций, методов и инструментов контроллинга в управлении промышленными предприятиями.

Анализируя современную практику управления предприятиями, можно отметить, что кон-

<sup>1</sup> Процесс извлечения денег из предприятия под предлогом анализа, разработки, внедрения, постановки и поддержки системы, которым занимается «контроллер» или группа «контроллеров», по продолжительности может занимать от нескольких месяцев до нескольких лет, насколько у предприятия хватит денег и «мозгов» быть донором «контроллеров».

троллинг превращается из поставщика информации для руководителей, реализующих цикл управления, в управленческую надстройку вида «управление процессом управления». При этом позиция и формализация целей контроллинга осуществляется через систему показателей, планирование мероприятий и бюджетирование для достижения целей, исполнение плановых мероприятий, контроль показателей и анализ отклонений, принятие управленческих решений. Тем не менее, система показателей, планирование мероприятий и бюджетирование для достижения целей, исполнение плановых мероприятий, контроль показателей и анализ отклонений, принятие управленческих решений являются составными элементарными процессами цикла управления современного предприятия<sup>2</sup>.

Следует признать, что в настоящее время не все этапы управленческого цикла в равной мере получают информационно-аналитическую и методическую поддержку со стороны контроллинга. Наиболее часто и успешно реализуются функции информационной поддержки этапов бюджетирования, контроля фактических значений и анализа отклонений.

Если внимательно проанализировать определения контроллинга, приведенные в работах представителей различных концепций: Д. Хана [15], П. Хорвата [6] и А. Дайле [1], то центральным моментом явится взаимосвязь управления, контроллинга и учета. Несмотря на различие взглядов перечисленных выше авторов на задачи контроллинга (информационное обеспечение процесса управления, координация по достижению целей, экономическое сопровождение руководства и т.д.), все они прямо или косвенно признают за контроллингом базовую функцию «поставщика цифр» для управления. Другими словами, контроллинг рассматривается как новая ступень развития учета, адекватная современным требованиям к системе управления, возникшим вследствие динамичных изменений внешних условий функционирования предприятий.

Если подойти к рассмотрению учета, контроллинга и управления как научных дисциплин, которые согласно учению немецкого философа

<sup>2</sup> Этот комплексный и расчетно-математический подход, апробированный на основе многолетних исследований, подробно с практическими примерами, описан в коллективной монографии: Анисимов С. Н., Колобов А. А., Омельченко И. Н., Орлов А. И., Иванилова А. М., Краснов С. В. Проектирование интегрированных производственно-корпоративных структур: эффективность, организация, управление/под ред. Колобова А. А., Орлова А. И. - М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 2006. - 728 с.

Канта следует классифицировать по предмету, то можно предположить, что контроллинг как научная дисциплина не обладает своим самостоятельным предметом исследования, поскольку: предметом учета как научной дисциплины являются регистрация и контроль в натуральном и стоимостном выражении фактов, товарных и денежных потоков, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия. Предметом управления как науки является система знаний о закономерностях обеспечения наилучшего достижения намеченной цели в условиях изменяющейся среды.

В таком случае, предметом контроллинга как научной дисциплины должно являться измерение ресурсов, процессов и результатов производственно-хозяйственной деятельности для принятия управленческих решений? В предложенном определении предмета контроллинга как научной дисциплины ключевым словом является измерение. Если «контроллинг» предполагает разработку теории, методов и инструментов измерения в различных плоскостях, структура которых предложена в ряде работ профессора А. Дедова [3], например: ресурсы: материалы, труд, основные средства, энергия, финансы и т.п., функциональные области и процессы: НИОКР, производство, закупки, сбыт, управление персоналом и т.п., элементы управления: учет, планирование, контроль, анализ, то необходима адекватная измерительная шкала с обязательным нормированием (эталонированием) значений коэффициентов.

Особенностью измерений в социально-экономических системах является необходимость учета фактора времени, что обеспечивает методическое единство измерений в различные временные периоды, а, следовательно, сопоставимость полученных результатов. Кроме того, необходимо проводить измерения не только фактов и явлений прошлого и настоящего, но и на прогнозируемую перспективу. Естественно, что методы измерений при этом должны быть различными. Если измерения не обеспечивают допустимую точность, объективность, единообразие и сопоставимость, то мероприятия по планированию, контролю, учету, анализу отклонений, а также интерпретации полученных результатов становятся либо бессмысленными, либо слабо обоснованными.

Эволюционная теория является альтернативой неоклассической идее механической максимизации при статических ограничениях. Она

иначе рассматривает экономические явления, базируясь на приверженности людей к следованию правилам принятия решений, а также необходимости инновационной деятельности для успешного развития фирм. Развивая идеи Й. Шумпетера об инновационном развитии фирм на основе нововведений в области продукции, технологии, рынков сбыта, сырья и т.д., эволюционисты делают акцент на необходимости учета реагирования работников организаций на изменение заведенного порядка, набора правил (рутин), сложившихся за определенное время, под влиянием различных факторов среды. Контроллинг при этом представляется процессом координации принятия управленческих решений менеджерами всех сфер деятельности организации. При чем наибольшее внимание уделяется мнению HR-менеджеров, формированию и развитию коллективного знания. Таким образом, контроллинг становится частью «рефлексивной структуризации» деятельности предприятия с учетом ее целевого состояния и сценариев развития внешней среды. (Термин «рефлексивная структуризация» предложили Г. Ортман, Д. Сидоу и А. Виндлер [4]).

Периодизация этапов развития контроллинга с точки зрения различных общенаучных подходов к развитию объекта исследования представлена в таблице 1.

Первые четыре концепции контроллинга отличаются от остальных использованием принципа управления по отклонениям. С переходом к метамодели в науке появляются идеи упреждающего реагирования. В шестой концепции высказывается возможность проактивного управления, обусловленного координацией управленческих решений путем рефлексии и формализации корпоративных знаний. В рамках концепции метамодели управления возникают подсистемы контроллинга – контроллинг инвестиций, контроллинг логистики, финансовый контроллинг, а также контроллинг персонала. Не смотря на существование различных концепций контроллинга, следует отметить, что в качестве объекта исследования все концепции рассматривают организацию (хозяйствующую единицу), а предметом контроллинга, прежде всего, выступает управление ее затратами и прибылью, следовательно, эффективностью.

Попытаемся дать собственное развернутое определение контроллинга, в котором выделим: философскую, функциональную и организационную составляющие. Основные постулаты

Характеристики концепцій контролінга\*

| Концепції контролінга і його представителі  | Содержание и сущность концепций контроллинга  |
|---|---|
| <p><b>Управленческий учет</b><br/>(нач. 30-х годов XX века)<br/>Манн Р., Майер Э.,<br/>Скоун Т., Фольмут Х.,<br/>Дайле А. Глущенко В.В.,<br/>Глущенко В.И.<br/>( <i>Ситуационный подход</i> )</p>   | <p>Концепция ориентирована на ситуационный подход в управлении организацией, приоритет оперативных решений. Контролинг направлен на отслеживание изменений в структуре и поведении организации как системном образовании, их анализе. Управленческий учет имеет ярко выраженный прикладной характер, требует инструментов, алгоритмов учета и распределения затрат. Контролинг описывает методы управления поведением затрат и оперирует многочисленными инструментами управления затратами, маржинального анализа, финансового менеджмента.</p>  |
| <p><b>Управленческая информационная система</b><br/>(70-е годы XX века)<br/>Рейман Т., Прайсслер П.,<br/>Брюггеймер М., Берр Х.<br/>( <i>Количественный подход</i> )</p>  | <p>Концепция строится на использовании данных бухгалтерского и управленческого учета в принятии управленческих решений в широком аспекте функциональных областей деятельности организации. Контролинг становится системой информационного обеспечения, ориентированной на создание единого информационного пространства, на основе разработки планов и бюджетов.</p>  |
| <p><b>Планирование и контроль</b><br/>(середина 80-х XX века)<br/>Д. Хан, Шнайдер Д.<br/>( <i>Системный подход</i> )</p>  | <p>Дитгер Хан как основатель этой концепции считает, что контролинг – это информационное обеспечение, ориентированное на результат управления предприятием [5, С. 108]. Свою концепцию он основывает на предыдущей (информационная система), разделяет принципы оперативного и стратегического контроллинга. Это позволяет описать координирующую роль контроллинга, заключающуюся в выработке методики согласования оперативного и стратегического планирования в области производственных задач.</p>  |
| <p><b>Координация</b><br/>(середина – конец 1980-х гг.)<br/>Х.У. Кюпер, Й. Вебер,<br/>А. Зунд, П. Хорват<br/>( <i>Функциональный подход</i> )</p>   | <p>Суть концепции контроллинга заключается в формировании набора оперативных и стратегических показателей деятельности организации и достижения их баланса для оценки результативности ее деятельности. Контролинг определяется как «координация системы менеджмента в целом с целью обеспечения действий, направленных на целевое управление» [4]. Суть контроллинга как инструмента координации представил П. Ховарт: «При управлении по обратным связям выходные параметры изменяются, соотносятся со стандартом, и таким образом осуществляется управление по отклонениям» [6]. Эта роль контроллинга признается всеми учеными как основополагающая. В рамках этой концепции стали активно использоваться ключевые показатели результативности (KPI), а также система сбалансированных показателей, предложенная Д. Нортонем и Р. Капланом.</p> |
| <p><b>Управление управлением</b><br/>(начало 90-х) или метасистема управления<br/>Шрайогг И., Сьюрц И.,<br/>Ньюман В., Данилочкина Н.Г.,<br/>Карминский А.М.,<br/>Оленев Н.И., Примак А.Г.,<br/>Фалько С.Г.<br/>( <i>Системный+инновационный подход</i> )</p> | <p>Контролинг рассматривается как метамодель управления, в основе которой лежит структурный системный анализ. Он является своеобразным механизмом саморегулирования деятельности организации (фирмы), обеспечивающим обратную связь в контуре управления. Эта концепция опирается на системообразующую роль контроллинга в управлении организацией и необходимость стратегической навигации в деятельности руководства. Ананьина Е.А. и Данилочкина Н.Г. трактуют его как «систему управления достижением целей». Целью контроллинга является создание инструментов для количественного измерения стратегических намерений и потенциалов.</p>   |
| <p><b>Координация процесса принятия решений и оптимизация интересов заинтересованных лиц</b><br/>(начало XXI века)<br/>Г. Ортман, Д. Сидоу,<br/>А. Винделер<br/>( <i>Синергетический+процессный подход</i> )</p>  | <p>Концепция характеризует контролинг как функцию поддержки принятия управленческих решений с учетом потребностей всех заинтересованных лиц. Г. Ортман, Д. Сидоу, А. Винделер предложили для обозначения данного процесса термин «рефлексивная структуризация», под которой понимают «описание специфических процессов организационного восприятия в рамках структурной модели» [4]. В рамках этой концепции контролинг основывается на объединении специалистов с целью координации принимаемых решений, что позволяет получить синергетический эффект.</p>  |

\* Составлено на основе [8].

современной философии контроллинга можно сформулировать следующим образом:

- Приоритет рентабельности деятельности и роста стоимости предприятия в долгосрочной перспективе над ростом объемных показателей. Это означает, что размеры предприятия, объемы выпуска, количество филиалов и клиентов, ассортимент продукции, сумма баланса и т.п. являются второстепенными по сравнению с эффективностью работы предприятия в целом и его подразделений. По данному положению выходит, что не важны производимые продукты и услуги, а важно отсроченная стоимость компании – иначе, чем больше капиталовложение в систему управления и организационно-штатную структуру, тем выше для «контроллеров» стоимость предприятия, которое затем можно «приватизировать» путем «рейдерства» и распродать по частям.
- Мероприятия по обеспечению роста эффективности и стоимости предприятия не должны превышать допустимые для конкретных условий функционирования уровни рисков. Риски основной деятельности предприятия существуют, пока существует само предприятие, а некоторые виды рисков всегда будут существовать. Поэтому тезис о том, что мероприятия по обеспечению роста эффективности и стоимости предприятия не должны превышать допустимые риски, является логически и по существу неверным.
- Для реализации принципа менеджмента качества «Принятие решений, основанных на фактах», философия контроллинга предполагает устранение на предприятии практики применения репрессивного менеджмента. Другими словами: «На предприятии нет виновных лиц, есть лишь несовершенные технологии управления». Применение жестких наказаний за недостижение заданных значений показателей провоцирует работников к сокрытию или искажению фактов и не способствует проявлению инициативы и самостоятельности, то есть поощряется безответственность и разгильдяйство.
- Лучшие компании мира, успешно развивающиеся на рынке многие десятилетия, исповедовали приведенные выше основные постулаты философии контроллинга. Ви-

димо прежних лозунгов мало и это еще один «пламенный, рекламный слоган» в пользу контроллинга. При этом в организационной структуре многих компаний контроллинг не позиционируется как самостоятельная служба. Гораздо важнее практически реализовывать философию контроллинга, чем формально создать на предприятии службу контроллинга. Данная цитата подтверждает ранее сказанное: «Экономика должна быть экономной!» В контроллинге как в философском учении нет никакой необходимости, так как, в первую очередь, необходимо систематизировать систему управления предприятием.

«Контроллинг – ориентированная на долгосрочное и эффективное развитие система информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки руководства предприятия по достижению поставленных целей, обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным сферам и процессам посредством измерения ресурсов и результатов деятельности» [10]. Из данного определения следует, что контроллинг, обеспечивая грамотное измерение ресурсов и результатов, осуществляет навигационную и сервисную функции. Если его основные клиенты – высшее руководство, руководители и специалисты функциональных подразделений предприятия, то структурное подразделение предприятия, осуществляющее функции контроллинга, должно своевременно информировать руководство о существующих отклонениях в отчетности и причинах их вызвавших. Все эти задачи достаточно давно выполняются на предприятиях аналитической или планово-аналитической службой, наиболее гибким и динамичным подразделением компании. Функции и структура аналитической службы зависят от особенностей самой компании, характера бизнеса, кадрового потенциала и т.д. Во многих отношениях аналитическая служба — центральное подразделение фирмы, поскольку она отвечает за подготовку и обоснование основных стратегических решений, отслеживает «общую картину» бизнеса данной фирмы. Аналитическое подразделение фирмы сформировано на каждой фирме, придерживающейся современных стандартов корпоративного управления. В ее состав включаются юрист, маркетолог, финансист, программист, переводчик. В этом случае отсутствует необходимость создавать специализированные подразделения по

маркетингу, кадрам, особый юридический отдел. Единое аналитическое подразделение в компании «среднего масштаба» в принципе способно вобрать в себя все или часть функций планово-информационных функций «контроллинга».

Набор функций службы контроллинга зависит от принятой концепции управления, а также выбранной модели: американской, европейской или азиатской. Обобщая американский, европейский, азиатский и российский опыт, можно сформулировать основные функции и задачи контроллинга, окончательный состав которых для конкретного предприятия определится тем влиянием, которое могут оказывать такие наиболее важные факторы как: размер предприятия (численность занятых, объем производства) и вид деятельности, качественный уровень номенклатуры выпускаемой продукции и уровень диверсификации производства, состояние конкуренции на рынке, квалификация персонала сотрудников отдела контроллинга, менталитет сотрудников, а также принятые на предприятии принципы и методы управления, финансово-экономическое состояние предприятия, понимание руководством и собственниками предприятия важности и полезности реализации функций контроллинга.

В литературе и практической деятельности различают стратегический и оперативный контролинг. Основными задачами стратегического контроллинга является консультирование менеджеров и собственников предприятия при выработке генеральной стратегии, стратегических целей и мероприятий по направлениям деятельности, а также предоставление необходимой информации для принятия стратегических решений. Стратегический контролинг призван помочь руководителям выявить и оценить новые потенциалы успешной деятельности [12]. В современном менеджменте стратегический контролинг не привязан жестко к временным рамкам, хотя на практике чаще всего речь идет о средне- и долгосрочном периоде. Оперативный контролинг оказывает помощь руководителям в достижении запланированных монетарных и немонетарных целей, которые выражены количественно. Временной горизонт оперативного контроллинга составляет, как правило, один год.

В США и развитых европейских странах службы контроллинга на предприятиях или услуги привлеченных экспертов-контроллеров вполне привычны. Например, как показывают результаты анализа спроса на рынке трудовых

ресурсов такой страны как Германия, не только крупные, но и средние, а в последнее время и малые фирмы приглашают на работу специалистов, способных выполнять функции и задачи контроллинга. Этот факт свидетельствует о признании эффективности управления предприятиями в современных условиях на принципах контроллинга. Контролинг, включающий системы оперативного и стратегического планирования, бюджетирования, контроля, учета, анализа, отчетности, а также системы ответственности и мотивации, является важнейшей составной частью TQM – всеобщего менеджмента качества предприятия. Идеология TQM предполагает вовлечение не только руководителей, но и сотрудников в процесс управления. Для того, чтобы эта идеология могла быть реализована на практике, необходимо разрабатывать и внедрять “технологии управления”, обеспечивающую стабильное и экономически оптимальное функционирование управленческих процедур в системе управления предприятием, путем обоснованного измерения ресурсов, а также промежуточных и итоговых результатов деятельности [4].

3. Положительные и отрицательные результаты применения концепций контроллинга.

Наблюдения показывают, что даже средние по размеру предприятия «производят» в рамках месячной отчетности сотни, а иногда и тысячи данных. Что уж тогда говорить о крупных предприятиях. Далеко не всегда понятно, кому и зачем нужны эти данные.

Задача контроллера [10, 11] заключается в том, чтобы придать этой горе данных некую информационную пользу для руководителей. Другими словами, сначала контроллер превращает данные в информацию. С этой целью производится систематизация данных по каким-либо признакам. В качестве таких признаков могут выступать: ресурсы предприятия (персонал, материалы, финансы, оборудование и т.д.), функциональная область деятельности (производство, сбыт, закупки и т.д.), клиенты, рынки и т.п. Чтобы информация имела содержательный смысл и объективно отражала степень или эффективность достижения поставленных целей, необходимо рассчитать и сравнить с базовыми (желательными) значениями соответствующие величины показателей.

В экономике под показателями понимают абсолютные и относительные величины, а также их совокупности, которые отражают явления



хозяйственной деятельности предприятия. Если мы хотим узнать что-то о конкретном явлении в деятельности предприятия, то мы измеряем некоторые его свойства. Чем важнее явление, тем больше измерителей используется для его оценки. Таким образом, показатели, а также их совокупности, выступают в качестве измерителей. Процесс измерения осуществляется при помощи измерительной системы, разрабатываемой службой контроллинга предприятия.

Чтобы профессионально выполнять свои обязанности, контроллеру необходимо хорошо разбираться в экономическом инструментарии. Его задача заключается в том, чтобы в соответствии с ситуацией выбрать из своего «инструментального ящика» нужный инструмент. Многие молодые специалисты в области экономики и организации производства полагают, что, придя на работу в службу контроллинга, они совместно с руководством предприятия будут заниматься разработкой миссии и стратегии, а также балансировкой стратегических планов. Однако в абсолютном большинстве случаев реальность выглядит иначе. В первую очередь, специалисты службы контроллинга должны вспомнить то, чему их учили в таких «сухих» курсах как «Бухгалтерский учет и отчетность», «Управленческий учет», «Анализ хозяйственной деятельности» и т.п.

Знания в области учета на предприятии относятся к базовым знаниям контроллера, поэтому инструменты учета лежат у него в «инструментальном ящике» на самом видном месте. В международной практике учет на предприятии (accounting) включает в себя ведение счетов (счетоводство), составление финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей, а также планирование, контроль и анализ данных.

Учет можно определить как информационную систему сбора, обработки и предоставления информации о деятельности предприятия для принятия решений различными группами пользователей. Традиционно учет на предприятии делят на две части: финансовый учет (financial accounting) и управленческий учет (management accounting).

Необходимо отметить, что деление учета на две части является в определенной степени условным. Финансовый и управленческий учет тесно взаимосвязаны, так как они базируются на одной и той же информации о деятельности предприятия, которая в зависимости от назначения регистрируется и группируется по-разному.

Служба финансового учета (бухгалтерия) собирает данные за период по всем видам исполь-

зуемых ресурсов и результатам финансово-хозяйственной деятельности. В первую очередь, речь идет об учете затрат на материалы, заработную плату, основные средства, а также о состоянии кредиторской и дебиторской задолженностей. Полученные данные передаются в систему управленческого учета.

Планирование представляет собой систематическую проработку возможных изменений условий операционной деятельности предприятия с установлением очередных целей, а также мероприятий, средств и путей достижения поставленных целей. Ниже пойдет речь в основном об инструментах, используемых контроллерами при сопровождении процессов оперативного и стратегического планирования ремонтных затрат.

Главной целью оперативного планирования для службы оборудования является определение объема ремонтных работ и затрат, способных обеспечить требуемый уровень работоспособности парка в течение планового года. Уровень работоспособности по своей сути указывает на то, как практически можно будет располагать полным потенциалом производственных мощностей:

- постоянно, в любой момент режимного рабочего времени;
- в режимное время за минусом плановых простоев на ремонтные работы;
- то же, но за минусом плановых и неплановых ремонтных простоев.

Что касается плановых объемов работ и затрат, то они должны быть минимально необходимыми и, в то же время, достаточными для сохранения заданного уровня работоспособности имеющегося парка, чтобы ресурс оборудования не стал «узким местом» для текущей деятельности предприятия.

Отличие стратегического планирования состоит в том, что оно имеет своей целью разработку методов, систем и организационных форм ремонтных работ, применение которых должно обеспечить во все годы, входящие в запланированный период эксплуатации и амортизации оборудования.

Устойчивость работоспособности парка по отношению к естественно возможным колебаниям загрузки (20–30% от номинала).

Сохранение необходимого ресурса производственных мощностей.

Содержание основных вопросов из стратегического пакета, которые контроллер должен сформулировать руководству на этапе стратегического планирования, будет составлять преоб-

разование разделов стратегического плана в планы оперативные. Ключевой вопрос: «Что нужно сделать в предстоящем году, чтобы можно было реализовать стратегические планы?»

Таким образом, если у предприятия в ближайшее время вероятным узким местом может стать производственная мощность конкретного локального парка оборудования, то при оперативном планировании должно быть найдено конкретное решение указанной проблемы. Процесс планирования следует начинать с всестороннего анализа потенциально возможной загрузки мощностей данного локального парка оборудования и сложившейся структуры простоев по единицам его состава. Необходимые мощности определяются исходя из плана производства с учетом данных, представляемых отделом подготовки производства:

- затраты машинного времени на обработку единицы готовой продукции;
- потери времени, связанные с ремонтом, подготовкой к работе.

Далее, полученная потребность в мощностях сравнивается с теоретически возможной (расчетной) мощностью, которая определяется на основании данных о количестве оборудования и годовом фонде времени работы единицы оборудования. С точки зрения общего подхода к решению задачи варианты известны.

4. Насколько велика необходимость в «контроллинге» на предприятии как в самостоятельной службе?

Вопрос о том, создавать или не создавать самостоятельную службу контроллинга на малых и средних фирмах решается практически всегда однозначно: Не создавать! Конечно же, на фирме с 8-10 сотрудниками создавать самостоятельное подразделение нецелесообразно. На таких фирмах, как правило, либо руководитель, либо его заместитель выполняют не только функции линейных руководителей, но и одновременно занимаются закупками, продажами, анализом экономического состояния, планированием и внутренним учетом. Короче говоря, руководитель или его заместитель в небольшой по размерам фирме вполне в состоянии выполнять функции контроллера по информационно-аналитическому обеспечению процесса управления.

Средние по размерам предприятия (100-200 чел.) так же, как правило, не имеют самостоятельных служб контроллинга. Исключения могут составлять средние предприятия с годовым оборотом в сотни миллионов долларов.

Чаще всего на традиционных средних предприятиях встречается такая схема.

Специалист, выполняющий функции контроллера, работает в отделе финансового учета или планово-экономического отдела и линейно подчинен коммерческому директору. В небольших компаниях, численностью до 100 человек, руководитель коммерческой службы, как правило, сам выполняет большую часть (свыше 60%) функций контроллинга. Остальные функции распределяются между бухгалтерией и другими подразделениями.

Отсутствие самостоятельных служб контроллинга на средних и крупных предприятиях имеет как недостатки, так и достоинства. К минусу – следует отнести уровень квалификации сотрудников подразделений, на которых возложено исполнение функций контроллинга, ниже, чем у профессиональных контролеров. К сомнительным плюсам – меньше потребности в коммуникации и координации, более тесная и интенсивная совместная работа с руководством, что повышает оперативность в оценке ситуации и принятии управленческих решений.

На крупных предприятиях службы контроллинга практически всегда являются самостоятельными подразделениями, насчитывающими десятки, а иногда и сотни служащих, занимающихся финансовым анализом и планированием, то есть фактическим контроллингом. Приняв решение о создании самостоятельной службы контроллинга, директор должен решить, прежде всего, следующие проблемы, какую линию ответственности следует определить контроллеру — линейную или штабную? должны ли быть наряду с центральной службой контроллинга децентрализованные подразделения?

Если компания имеет развитую филиальную сеть, то в структуру центральной финансово-аналитической службы целесообразно включить подразделение, курирующее филиалы по организационным, методическим и другим вопросам. Однако в случае неинтегрированной организационной структуры остается проблема взаимодействия службы финансового учета, т.е. бухгалтерии и контроллинга. Речь идет о том, что те данные, которые используются в контроллинге, частично имеются в бухгалтерии. При их получении, как правило, возникают проблемы организационного порядка, а иногда и нежелание сотрудничать со службой контроллинга. Вести же двойные базы учета достаточно дорого и сложно для предприятия.

Предлагается создать интегрированную

службу контроллинга, которая включала бы организационно подразделения финансовой бухгалтерии. Основным преимуществом такого подхода к построению оргструктуры службы контроллинга, учета и отчетности является исключение внутренних трений между подразделениями, а также возможность ведения единой учетной базы на основе оперативной обработки первичных документов по учету.

Служба контроллинга при такой организации работ будет не в состоянии давать информацию руководителям не только в момент заключения сделок или совершения тех или иных хозяйственных операций, но и после того, как будут осуществлены бухгалтерские проводки.

К минусам предлагаемой схемы, в первую очередь, следует отнести то обстоятельство, что главный бухгалтер на российских предприятиях традиционно подчиняется либо генеральному директору, либо директору по финансам. Включение главного бухгалтера в состав службы контроллинга может быть лишено всякого смысла.

**Выводы.** Критический анализ результатов применения контроллинга в управлении социально-экономическими системами показал необходимость тщательного рассмотрения рекомендации по разработке и комплексному применению инновационных методов управления социально-экономическими системами «контроллерами», четкого определения назначения и роли контроллинга в управленческой и экономической науке.

Несмотря на серьезную разработку проблем, возникающих в управлении инновационной деятельностью на предприятиях, а также использование в этих целях инструментов и методов контроллинга, многие прикладные, а также отдельные теоретические вопросы контроллинга требуют своего разрешения и, как следствие, проведения дополнительных исследований в этой области.

Прежде всего, это относится к учету специфики осуществления инновационной деятельности на предприятиях, в процессе реструктуризации, в частности, к учету изменившейся роли и содержания инновационной деятельности, когда инновации становятся решающим фактором в развитии предприятия и, следовательно, должны выйти на стратегический уровень управления корпораций. Это приводит к необходимости проведения дополнительных исследований и разработок, в том числе методологии и инструментария формирования и функционирования «системы контроллинга», направленной на пла-

нирование, анализ и контроль инновационного развития предприятий.

Существует также необходимость разработки специальных инструментов оценки влияния способов реструктуризации на потенциал инновационного развития предприятий, учитывающих возможные типы осуществляемой реструктуризации, а также возникающий при этом синергетический эффект и риски создания новых бизнесов.

В трудах разных школ, посвященных проблемам контроллинга, излагаются лишь самые общие положения. Концептуально методологическая база контроллинга в полном объеме не разработана, границы контроллинга четко не определены. Важность сформулированной проблемы, недостаточная ее разработанность, как в теоретическом, так и в методическом аспекте определили задачи исследования контроллинга как современной концепции управления и позволили выделить следующие недостатки (минусы):

- недостаточная разработанность методологических принципов контроллинга как концепции управления, направленной на формирование и функционирование системы инновационного развития, которая осуществляет планирование, анализ и контроль инновационного развития предприятий российской промышленности в процессе реструктуризации;
- несформулированность принципов и методики формирования системы, сбалансированных показателей, обеспечивающих решение проблемы согласования выделенных уровней управления инновационным развитием предприятия;
- неопределенность, с точки зрения контроллинга, роли и значения инновационного потенциала в развитии предприятий;
- неопределенность инструментов и способов контроллинга при реструктуризации потенциала инновационного развития предприятий, с учетом изменений состава и характера связей внутри исследуемой экономической системы;
- необходима глубокая разработка методического инструментария контроллинга для формирования стратегии технологического инновационного развития предприятия;
- неопределенность роли контроллинга производственных затрат в реализации стратегии инновационного развития предприятий и возможности их декомпозиции;
- отсутствие в концепциях контроллинга реальной методики планирования и контроля производственных затрат для обоснования управленческих решений, инструментов учета,

неопределенности при планировании и контроле производственных затрат.

Основой для формирования базовых принципов и фундамента методологии, а также инструментария применения контроллинга на предприятиях, осуществляющих инновационную деятельность, послужили труды российских и зарубежных ученых и специалистов по вопросам стратегического и инновационного управления, контроллинга, планирования, анализа и контроля. Решение с их помощью задач инновационного развития промышленных предприятий осуществлялось с применением системного, структурного и исторического анализа, эконометрики, экономико-математического моделирования и метода

сценариев, методов статистической обработки информации и экспертных оценок, а не теории и инструментов контроллинга.

Разработка теоретических и методологических положений, направленных на создание и функционирование системы инновационного развития, ориентированной на повышение эффективности управления основным и конверсионным производствами предприятий, требует выявления закономерностей и разработки специального типа системы инновационного развития, ориентированной на повышение эффективности стратегического управления предприятиями, вот проблема управления, а не создание «системы контроллинга».

#### Список использованной литературы

1. Дайле А. Практика контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 335с.
2. Данилочкина Н. Г. Контроллинг: учебное пособие / Н. Г. Данилочкина, Н. В. Чернер. – 2-е изд., доп. – М.: Доброе слово, 2007. – 294 с.
3. Дедов О. А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием: учебное пособие. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.
4. Карминский А.М. Информационно-аналитическая составляющая бизнеса: методология и практика. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
5. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько – М.: Финансы и статистика, 2002. – 298 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath&Partners; пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
7. Малышева Л. А. Управление организационными изменениями на основе контроллинга. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2004. – 360 с.
8. Романова О. А. Интеграционная концепция контроллинга: актуальность. Становление и перспективы/ О. А. Романова, Л. А. Малышева // Экономическая наука современной России. – 2004. – №1. – С. 80-94.
9. Словарь русско-английских терминов по контроллингу. – Калуга: Манускрипт, 2005. – 92 с.
10. Фалько С. Г. Эволюция концепций управления предприятиями промышленности. – М.: ЦЭМИ РАН, 2007. – 50 с.
11. Фалько С. Г. Эволюция научных школ организации производства. – М.: ЦЭМИ РАН, 2005. – 52 с.
12. Фалько С. Г. Предмет контроллинга как самостоятельной научной дисциплины// Контроллинг. – 2005. – №1 (13). – С. 2-6.
13. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
14. Контроллинг: учебник / С. Г. Фалько, А. М. Карминский, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
15. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителя. – М.: Институт контроллинга, 2006. – 196с.
16. Контроллинг в бизнесе / С. Г. Фалько, А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
17. Хан Д. Планирование и контроль: Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: пер. нем. / Д. Хан., Х. Хунгенберг; под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.